

Saksnr. 24/2434

28.06.2024

**Høringsnotat -  
Endringer i reglene om  
skattemessig bosted for  
utsendt  
utenriktjenesteansatt og  
arbeidstaker som  
tjenestegjør for NATO i  
utlandet.**



## Innhold

1	Innledning og sammendrag .....	4
2	Gjeldende rett .....	5
2.1	Reglene om skattemessig bosted for utsendt utenriktjenesteansatt mv.....	5
2.1.1	Traktatfestede skatteprivilegier .....	8
2.2	Skattemessige virkninger av særregelen om bosted .....	10
2.3	Regler for utsendte i andre land .....	13
3	Vurderinger og forslag .....	14
3.1	Innledning.....	14
3.2	Nærmere om forslagene .....	16
3.2.1	Endring i bostedsreglene i skatteloven § 2-1 åttende ledd .....	16
3.2.2	Endring av skatteloven § 2-36 og skatteloven § 15-4 .....	18
4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	18
5	Ikrafttredelse .....	19
6	Lovutkast.....	19

## 1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Departementet foreslår i dette høringsnotatet å endre reglene om skattemessig bosted for utsendte utenriktjenesteansatte og arbeidstakere i Forsvaret som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon (NATO) i utlandet. Etter forslaget skal disse gruppene anses som skattemessig bosatt i Norge med alminnelig skatteplikt hit.

Skatteloven § 2-1 åttende ledd har i dag en særregel om skattemessig bosted for utsendt utenriktjenesteansatt og for arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon (NATO) med fast tjenestested i utlandet. Særregelen innebærer at denne gruppen skal anses som skattemessig bosatt i utlandet i perioden de tjenestegjør ute. Det har den utilsiktede følgen at ikke alle formues- og kapitalinntekter blir skattlagt. Særregelen ble i sin tid innført fordi lønnen til utenriktjenesteansatte var fastsatt av Stortinget og tilpasset at den ikke skulle ilegges kommuneskatt. Ved bosted i utlandet ilegges lønnen statsskatt, det vil si fellesskatt på 8,7 pst. i 2024, i tillegg til trinnskatt og trygdeavgift.

Gjeldende særregel om skattemessig bosted i utlandet, og traktatfestede fritak for diplomater mv., gjør at denne gruppen normalt ikke er alminnelig skattepliktig til noe land. De utsendte vil i slike tilfeller kun ha begrenset skatteplikt til Norge og mottakerstaten. En uheldig og utilsiktet konsekvens av dette er at visse inntekter og formue kan bli helt skattefrie. Dette gjelder typisk ulike former for kapitalinntekter og formue som ikke er stedbunden i Norge, som for eksempel gevinst av og formue i aksjer. På den annen side vil de utsendte heller ikke ha noen stat som behøver å bruke mekanismer for å hindre dobbeltbeskatning av deres inntekter.

Etter norske, og de fleste andre lands, skatteregler har bosatte personer alminnelig skatteplikt til landet. Det er etter departementets vurdering uheldig med særregler som gjør at en person ikke har alminnelig skatteplikt til noen stat. Endring av bostedsregelen vil gi en mer fullstendig skattlegging av inntekt og formue for denne gruppen, og det er rimelig at disse skattyterne har tilgang til skatteavtalene mv. som hindrer ev. dobbeltbeskatning. Formålet med forslaget om å endre reglene om skattemessig bosted for utsendte utenriktjenesteansatte mv. er å sikre en riktigere skattlegging av deres samlede inntekter og formue også under tjenestegjøringen i utlandet.

Dette høringsnotatet handler om å få på plass regler om alminnelig skatteplikt. Skattleggingen av lønn de utsendte mottar fra den norske stat endres ikke. Det ilegges statsskatt, og fritaket fra skatt til kommune og fylkeskommune for slik lønn videreføres i en egen særregel. Det samme gjelder skattefritaket for godtgjørelser til dekning av økte levekostnader i utlandet (utenlandstillegg mv.), jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav d.

Det følger av skattepraksis at opphold over 90 dager i Norge i inntektsåret, endrer den utsendtes status til skattemessig bosatt med alminnelig skatteplikt til Norge for all inntekt og formue. I tillegg bortfaller fritak for kommuneskatt på lønnen og skattefritak for utenlandstillegg. Som følge av at særregelen om bosted endres, er det ikke nødvendig å videreføre dagens vilkår om maksimalt 90-dagers opphold i Norge for å oppnå fritak for kommuneskatt på lønn fra den norske stat og skattefritak for godtgjørelser til dekning av økte levekostnader i utlandet. Departementet foreslår derfor at denne skattepraksisen ikke videreføres.

Samlet sett vil forslagene føre til skattlegging av kapitalinntekter mv. og formue som i dag ikke fanges opp til beskatning, samtidig som skattefritakene for lønn og godtgjørelser fra den norske stat videreføres og forenkles. De utsendte vil også bli omfattet av skatteavtalene mv. som hindrer ev. dobbeltbeskatning. Skattereglene blir etter endringen enklere og mer forutsigbare for denne persongruppen. Dette er en fordel både for skattyter, arbeidsgiver og Skatteetaten. Skatteetaten bruker i dag en del ressurser på å gi veiledning til denne gruppen.

Endringen av regelen for skattemessig bosted medfører at særregelen om personfradrag i skatteloven § 15-4 sjette ledd blir unødvendig og kan oppheves. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 2-1 åttende ledd, § 2-36 tredje ledd og § 15-4 sjette ledd.

Det tas sikte på å fremme forslaget høsten 2024. Det foreslås at endringene skal tre i kraft straks med virkning fra og med 2025.

## **2 GJELDENDE RETT**

### **2.1 Reglene om skattemessig bosted for utsendt utenriktjenestemann mv.**

Hovedregelen om skattemessig bosted for personer finnes i skatteloven § 2-1 annet ledd.

Etter denne bestemmelsen blir en person skattemessig bosatt i Norge dersom personen oppholder seg her i mer enn 183 dager i enhver 12-månedersperiode, eller dersom personen oppholder seg her i mer enn 270 dager i en 36-månedersperiode.

Personer som er skattemessig bosatt i Norge er skattepliktig hit for all inntekt og formue uavhengig av hvor disse er opptjent eller hvor formuen befinner seg (globalskatteplikt), jf. skatteloven § 2-1 første ledd. Denne grunnleggende skatteplikten omtales ofte som *alminnelig, full* eller *ubegrenset* skatteplikt, i motsetning til *begrenset* skatteplikt.

En person som tar fast opphold i utlandet anses som skattemessig utflyttet fra det inntektsåret personen godtgjør at vedkommende ikke har oppholdt seg i Norge i mer

en 61 dager i inntektsåret og personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig her i denne perioden. Dersom personen har vært skattemessig bosatt i Norge i minst ti år før vedkommende tar fast opphold i utlandet, anses personen som skattemessig utflyttet etter det tredje inntektsåret etter inntektsåret personen tok fast opphold i utlandet, men bare dersom vedkommende ikke oppholder seg i Norge i mer enn 61 dager i hvert inntektsår og personen eller nærstående ikke disponerer bolig i Norge.

Personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge, vil være *begrenset* skattepliktig til Norge for inntekter og formue som omfattes av skatteloven § 2-3.

Skatteloven § 2-1 åttende ledd første punktum gir en særregel om skattemessig bosted for «utsendt utenrikstjenesteansatt som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste» og «utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon». Etter endringer i utenrikstjenesteloven har sistnevnte gruppe ikke lenger selvstendig betydning, men dekkes av personkretsen for «utsendt utenrikstjenesteansatt». Særregelen gjelder også «arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet», jf. skatteloven § 2-1 åttende ledd annet punktum. Etter denne regelen anses disse som bosatt i utlandet i tjenesteperioden, uavhengig av vilkårene i skatteloven § 2-1 annet ledd.

Etter endt tjenesteperiode anses vedkommende som umiddelbart skattemessig bosatt i Norge. Tilsvarende gjelder dersom den utsendte mv. oppholder seg mer enn 90 dager i Norge i løpet av et inntektsår. Dette følger av en endring av skattepraksis fra 2022 som omtales nedenfor. Personer som omfattes av § 2-1 åttende ledd kan ikke bli skattemessig utflyttet etter regelen i skatteloven § 2-1 tredje ledd i tjenesteperioden. For personer som etter endt tjeneste forblir i utlandet, følger det av skattepraksis at starttidspunkt for å kunne oppfylle vilkårene for skattemessig utflytting etter de alminnelige reglene er fra tidspunktet for opphør av tjenesten.

Begrepet «utsendt utenrikstjenesteansatt» i særregelens første punktum forstås som utgangspunkt i tråd med definisjonen i utenrikstjenesteloven. Denne lovens § 3 definerer begrepet utsendt utenrikstjenesteansatt som embetsmann eller statsansatt som er fast eller midlertidig ansatt i Utenriksdepartementet og som innehar stilling ved utenriksstasjon.

Utsendt utenrikstjenesteansatt omfatter også undergruppen spesialutsendinger, som er finansiert av annen statlig etat, utsendt for særlige formål ved utenriksstasjon for et bestemt tidsrom. Som hovedregel ansettes spesialutsendinger midlertidig i Utenriksdepartementet under tjenestegjøringen i utlandet, jf. utenrikstjenesteloven § 3 annet ledd. I tillegg omfattes «spesialutsendinger fra forsvarsmyndighetene» som ikke er midlertidig ansatt i Utenriksdepartementet, jf. utenrikstjenesteloven § 3 annet ledd siste punktum. Dette er en videreføring av tidligere praksis fra den tidligere utenrikstjenesteloven av 2002, og omfatter militært og sivilt utsendt personell til norsk utenriksstasjon.

Særregelen for utsendte utenriktjenesteansatte ble innført i 1926. Begrunnelsen var at lønnen til utenriktjenesteansatte var fastsatt av Stortinget og tilpasset at den ikke skulle ilegges kommuneskatt. Det fremgår av forarbeidene at Finansdepartementet ved flere anledninger hadde uttalt at utsendte diplomatiske og konsulære tjenesteansatte måtte anses bosatt i utlandet, i alle fall så lenge tjenestegjøringen i utlandet var ment å ha noe varighet. Oslo ligningskontor hadde imidlertid ilagt kommuneskatt under henvisning til at tjenestegjøringen i utlandet var av midlertidig karakter. Dersom de utsendte også skulle betale skatt til kommunene under oppholdet i utlandet, måtte Stortinget fastsette lønnen på nytt fordi de ellers ville få et «så avgjørende fratrekk i sine inntekter», jf. Ot. prp. nr. 9 (1926). Det ble derfor vedtatt å ta inn en bestemmelse om skattemessig bosted i utlandet i dagjeldende lov om utenriksvesenet av 7. juli 1922. Bestemmelsen ble flyttet over til skatteloven i forbindelse med ny skattelov, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-98) punkt 7.2.

Personer som er skattemessig bosatt i utlandet er skattepliktig til Norge for lønn fra den norske stat, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav g. Det følger av skatteloven § 2-36 tredje ledd lønnen fra den norske stat i slike tilfeller skal være fritatt fra skatt til kommune og fylkeskommune. Lønnen ilegges da statsskatt (fellesskatt på 8,7 pst. i 2024, i tillegg til progressiv trinnskatt og trygdeavgift.

Særregelen om bosted i utlandet gjelder tilsvarende for «arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet», jf. skatteloven § 2-1 åttende ledd annet punktum. Bestemmelsen er en videreføring av midlertidig tilleggslov til skatteloven av 25. mai 1951 nr. 6. Bakgrunnen for særloven var at norske representanter i NATOs militære organer, ikke var omfattet av § 17 annet ledd i dagjeldende lov om utenriktjenesten av 13. desember 1948 om utsendte utenriktjenesteansatte. Disse var dermed ikke ansett som diplomatiske utsendinger, og hadde internrettslig ikke rett til en lempeligere beskatning av lønnen fra den norske stat.

Denne gruppen ble lønnet på samme nivå og mottok de samme tillegg som utsendte fra Utenriksdepartementet. Samtidig var NATOs statusavtaler under arbeid, og det var ventet at NATO-representantene skulle få en lignende internasjonal stilling i mottakerstaten som FNs representanter. Det ble vist til at dette i så fall ville innebære tilsvarende rettigheter i utlandet som utsendte utenriktjenesteansatte. Formålet med forslaget var å skattemessig likestille slike norske representanter i NATO med utsendte utenriktjenesteansatte. Det ble derfor gitt en særlov om at tjenestemenn tilknyttet NATO med fast tjenestested i utlandet, skattemessig skulle anses bosatt i utlandet, som innebar fritak for kommuneskatt på lønnen fra den norske stat, jf. Ot.prp. nr. 35 (1951) og Innst. O. nr. 44 (1951). Særloven ble tatt inn i ny skattelov i forbindelse med teknisk revisjon, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-98) punkt 7.2.

Rekkevidden av personkretsen som omfattes av NATO-regelen i særregelens annet punktum har tidligere vært uklar. Rekkevidden av bestemmelsen har vært omtvistet i

flere klagesaker og saker for domstolene. Tidligere tolkningstvil anses nå mer avklart. Skatteetaten og Forsvarsstaben har i samarbeid utarbeidet en liste over hvilke stillingstyper/NATO-hovedkvarter som omfattes, som oppdateres jevnlig. Etter gjeldende praksis omfatter annet punktum to hovedgrupper: Den største gruppen er militære tjenesteanstatte i Forsvaret som er beordret til såkalte «Peacetime Establishment-stillinger» ved godkjente NATO-hovedkvarter i utlandet. Den andre gruppen er enkelte sivilt ansatte i Forsvaret som blir beordret til militære NATO-stillinger ved et godkjent NATO-hovedkvarter. Begge gruppene lønnes av Forsvaret under tjenestegjøringen i NATO.

#### *Særlig om 90-dagersgrensen*

I brev til Forsvarsstaben 20. juni 2022, presiserte Skattedirektoratet at vilkåret «oppholder seg utenlands» og «fast tjenestested i utlandet» i skatteloven § 2-1 åttende ledd første og annet punktum, forutsetter faktisk opphold i utlandet, slik at det settes en grense for hvor mye utsendte i utenriktjenesten og NATO kan oppholde seg i Norge uten å endre skattemessig bosted. Skattedirektoratet har lagt til grunn at ved et samlet opphold i Norge på over 90 dager i inntektsåret anses de utsendte mv. likevel skattemessig bosatt i Norge med alminnelig skatteplikt hit. Dette gjelder uansett arten av oppholdet i Norge, dvs. ved ferie, sykdom, tjenestereise mv. Ved tjenestegjøring i utlandet i deler av inntektsåret avkortes 90-dagers regelen tilsvarende. Det ble også lagt til grunn at grensen på 90 dager gjelder tilsvarende for fritak fra kommunal- og fylkeskommunal skatt på lønnen etter skatteloven § 2-36 tredje ledd samt ved vurderingen av skattefritak for utenlandstillegg mv. etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav d. For utenlandstillegg mv. fremgår 90-dagesgrensen også av Skattedirektoratets prinsipputtalelse 17. juni 2022 (Utv. 2022/943).

Endret bostedsstatus mv. ved opphold i Norge utover den praksisbaserte 90-dagersgrensen medfører at de utsendte mv. regnes som skattemessig bosatt med alminnelig skatteplikt til Norge for all formue og inntekt i Norge og i utlandet (globalinntekten). Videre at lønnen fra den norske stat skatlegges etter de alminnelige reglene, det vil si at den også er gjenstand for kommunal og fylkeskommunal inntektsskatt. I tillegg regnes godtgjørelser til dekning av økte levekostnader i utlandet ikke lenger som skattefrie etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav d.

#### **2.1.1 Traktatfestede skatteprivilegier**

Utsendte mv. som er omfattet av særlig bostedsregel i skatteloven § 2-1 åttende ledd første og annet punktum er omfattet av traktatfestede skatteprivilegier. Skatteprivilegier gitt i medhold av traktater som Norge har sluttet seg til, gjelder uavhengig av skattemessig bosted etter skatteloven, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav c og lov om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. fra 1947. Nedenfor gis en oversikt over skattebestemmelser i de sentrale traktatene.

#### *Wien-konvensjonene om diplomatisk og konsulært samkvem*



Wien-konvensjonen om diplomatisk samkvem av 1961 (Wien-konvensjonen) artikkel 34 og Wien-konvensjonen om konsulært samkvem av 1963 (Konsulærkonvensjonen) artikkel 49 gir regler om skatte- og avgiftsfritak i mottakerstaten for diplomatiske og konsulære representanter. Bestemmelsene gjelder tilsvarende for representantenes familiemedlemmer i felles husstand, så fremt de ikke er statsborgere i mottakerstaten, jf. Wien-konvensjonen art. 37 og Konsulærkonvensjonen artikkel 49 første ledd.

Etter hovedregelen i bestemmelsenes første ledd er diplomatiske representanter, konsulære tjenestemenn og konsulatfunksjonærer «fritatt for alle avgifter og skatter, hva enten de knytter seg til person eller eiendom, og hva enten de gjelder for hele landet, eller for enkelte områder eller regioner». Det generelle skattefritaket innebærer at denne gruppen i unntas fra alminnelig skatteplikt i mottakerstaten.

Det gjelder visse unntak fra skattefrihet, som gir mottakerstaten adgang til å skattlegge nærmere bestemte inntekter og formue med kilde i mottakerstaten.

Unntakene i begge bestemmelsenes bokstav b og d er relevante for inntekts- og formuesskatt. Bokstav b omfatter privat fast eiendom på mottakerstatens territorium. Bokstav d omfatter privat inntekt som har sin kilde i mottakerstaten, herunder formuesskatt på kommersielle investeringer i mottakerstaten. I konsulærkonvensjonen omfatter unntaket i bokstav d etter ordlyden også «formuesforøkelse med kilde i mottakerstaten» og «formuesskatt på investeringer i kommersielle eller finansielle foretak i mottakerstaten».

Unntakene innebærer at mottakerstaten bare kan skattlegge diplomatiske representanter mv. for de nevnte inntekter og formue som knytter seg til mottakerstatens territorium (begrenset skatteplikt). Det er opp til mottakerstaten å bestemme om denne beskatningsretten skal benyttes. Hvilke inntekter eller formue som er gjenstand for skatteplikt i den enkelte mottakerstat, vil variere ut fra landets interne skatteregler.

Norsk beskatning av andre lands diplomatiske og konsulære representanter mv. i Norge er regulert i skatteloven § 2-30, jf. forskrift til skatteloven § 2-30-1. I tråd med Wien-konvensjonene er disse fritatt fra alminnelig skatteplikt til Norge, men er begrenset skattepliktig for formue og inntekt med kilde i Norge etter skatteloven § 2-3. Den begrensede skatteplikten i Norge etter skatteloven § 2-3 omfatter blant annet formue og inntekt fra fast eiendom i Norge, jf. første ledd bokstav a, inntekt og formue i virksomhet i Norge, jf. første ledd bokstav b og aksjeutbytte fra norsk selskap, jf. første ledd bokstav c.

#### *NATO-traktatene*

Mellom NATOs medlemsland er det inngått flere traktater om immunitet og privilegier som inneholder skatteprivilegier. Avtale mellom partene i Traktat for det nordatlantiske område om status for deres styrker (den militære statusavtalen) ble inngått i juni 1951. Avtale om status for Den nord-atlantiske traktats organisasjon, de nasjonale

representanter og den internasjonale stab (Den sivile statusavtale) ble inngått i september 1951. St. prp. nr. 117 (1952) gjelder samtykke til ratifikasjon av begge disse avtalene. Protokoll om status for internasjonale hovedkvarterer opprettet i henhold til NATO-traktaten ble inngått i august 1952, jf. St. prp. nr. 155 (1952).

De nevnte NATO-traktatene gir ulike former for skatteprivilegier avhengig av hva slags stilling det gjelder, herunder om lønnen dekkes av NATO eller av medlemsstaten selv.

Etter den militære statusavtale artikkel X og protokoll om status for det internasjonale hovedkvarter artikkel 7, skal medlemmer av senderstatens styrke eller sivilt element ansatt av senderstaten ikke regnes som skattemessig bosatt i mottakerstaten. Lønn og annen godtgjørelse utbetalt av senderstaten er fritatt for skatt i mottakerstaten. Senderstaten beholder rett til å skattlegge sine egne. Mottakerstaten kan imidlertid skattlegge slikt personell på samme måte som andre som ikke har skattemessig bosted der, herunder for privat inntekt av virksomhet med kilde i mottakerstaten.

Den sivile statusavtalen inneholder unntak fra skattemessig bosted samt fritak og begrensninger for skatteplikt i mottakerstaten for blant annet medlemsstatenes nasjonale representanter, medlemmer av deres offisielle stab og medfølgende kontorpersonell. I artikkel 12 tilstås de faste hovedrepresentanter og visse medlemmer av deres stab immunitet og privilegier som diplomatiske utsendinger av tilsvarende rang. I artiklene 13 og 14 gis konkrete fritak og begrensninger til øvrige nasjonale representanter og deres medfølgende kontorpersonell. Disse skal ikke regnes som skattemessig bosatt i mottakerstaten og være fritatt for skatt på lønn og godtgjørelser. Artikkel 19 og 20 gjelder medlemmer av NATOs internasjonale stab. I artikkel 19 er det gitt skattefritak på lønn og annen godtgjørelse til tjenestemenn i organisasjonen. Bestemmelsen omhandler også tjenestemenn som er ansatt og lønnet av senderstaten og beordret til tjenesten i NATO, der senderstaten gis eksklusiv beskatningsrett for lønn og godtgjørelser. I artikkel 20 er generalsekretæren og andre av de høyeste faste tjenestemenn gitt immunitet og privilegier som diplomatiske utsendinger av tilsvarende rang. Det følger av artikkel 16 og 20 at medlemslandene ikke er forpliktet til å gi privilegiene til egne statsborgere eller egne representanter samt personalet til en slik representant.

## **2.2 Skattemessige virkninger av særregelen om bosted**

Særregelen om bosted i skatteloven § 2-1 åttende ledd innebærer at alminnelig skatteplikt til Norge opphører fra første dag den utsendte mv. tar opphold i utlandet. Det gjelder uavhengig av om den utsendte eller dennes nærstående disponerer bolig i Norge og uavhengig av botiden i Norge i forkant av utsendelsen. Særregelen skiller seg fra de alminnelige reglene i skatteloven om opphør av bosted i Norge. Utsendte mv. som omfattes av den særlige bostedsregelen, kan oppholde seg i Norge inntil 90 dager i inntektsåret og disponere bolig her, og samtidig beholde status som ikke-bosatt.

På den annen side regnes utsendte mv. som skattemessig bosatt i Norge med alminnelig skatteplikt hit fra første dag etter at tjenestegjøringen i utlandet er avsluttet. Det samme gjelder dersom den utsendte mv. oppholder seg mer enn 90 dager i Norge i løpet av et inntektsår. Etter de alminnelige reglene om skattemessig innflytting til Norge, regnes man først som bosatt fra dag én dersom man oppholder seg i Norge i minst 183 dager i en 12-månedersperiode.

Personene som omfattes av særregelen kan dermed oppleve å endre skattemessig bosted med hyppige mellomrom, og slik veksle mellom alminnelig skatteplikt og begrenset skatteplikt til Norge. Dette kan oppleves uforutsigbart og administrativt krevende både for personen selv, arbeidsgivere og skattemyndighetene.

Reglene om skatteplikt på gevinst for aksjer mv. ved utflytting, såkalt utflyttingsskatt, gjelder ikke for personer som faller inn under skatteloven § 2-1 åttende ledd, jf. skatteloven § 10-70 første ledd. Reglene om utflyttingsskatt innebærer at personlige skattytere som flytter ut av Norge med latent gevinst på aksjer, skatlegges som om aksjene var realisert siste dag før skatteplikten som bosatt i Norge etter intern rett opphører, eller siste dag før den skattepliktige anses bosatt i et annet land etter skatteavtale. Skatteplikten gjelder hvor netto gevinst utgjør mer enn 500 000 kroner, og innbetaling av skatten kan på visse vilkår utsettes.

Reglene om skatteprivilegier etter Wien-konvensjonene og NATO-traktatene, innebærer at de utsendte mv. ikke er underlagt alminnelig skatteplikt i mottakerstaten. De kan kun ilegges skatt for nærmere angitte inntekter (og ev. formue) med kilde i mottakerstaten.

Utsendt utenriktjenesteansatt mv. som er fritatt fra alminnelig skatteplikt i mottakerstaten som følge av traktatfestede regler om privilegier, og som bare har begrenset skatteplikt dit, vil ikke anses som bosatt i mottakerstaten etter skatteavtale, jf. OECDs modellavtale artikkel 4 punkt 1. Bosted i utlandet etter den norske særregelen innebærer samtidig at en ikke kan anses bosatt i Norge som senderstat etter samme artikkel i skatteavtalene.

Kombinasjonen av de traktatfestede privilegiene og bosted i utlandet etter den norske særregelen vil normalt føre til at de utsendte mv. ikke har alminnelig skatteplikt til noen stat. Det betyr at inntekter og formue som det ikke er hjemmel for å kildebeskatte i Norge eller utlandet, i visse tilfeller kan bli helt fritatt for beskatning. Dette gjelder typisk ulike former for kapitalinntekter og formue, som for eksempel gevinst av og formue i aksjer.

De viktigste tilfellene av skattefrihet *i Norge* som følge av at disse personene ikke har alminnelig skatteplikt er:

- Gevinst av aksjer og andeler mv. som realiseres i perioden de tjenestegjør i utlandet er skattefrie, med unntak dersom aksjene mv. er knyttet til virksomhet som vedkommende driver i Norge. Skatt på aksjegevinster for utsendte mv. vil være 0 pst., mens den for bosatte (i Norge) vil være 37,8 pst. (i 2024, utover skjerming). Samtidig vil ev. tap på aksjer mv. vil ikke være fradragsberettiget i perioden de tjenestegjør i utlandet.
- Renteinntekter av bankinnskudd, rentefond eller andre fordringer i Norge eller utlandet er skattefrie. I praksis gis det imidlertid fradrag for gjeldsrenter til norsk og utenlandsk långiver.
- Næringsinntekter som ikke knytter seg til virksomhet i Norge er skattefrie, f.eks. royaltyinntekter.
- Formue i Norge og i utlandet er skattefri, med unntak av formue i fast eiendom og formue i virksomhet i Norge. For eksempel vil utsendte mv. være fritatt for statlig og kommunal formuesskatt av nettoformue av beholdning av aksjer, bankinnskudd, fondsandeler og andre fordringer, innenlandske eller utenlandske. Det samme gjelder formue i fast eiendom i utlandet.

Lønn fra den norske stat er skattepliktig til Norge, men det gis fritak for skatt til kommunen og fylkeskommunen (til sammen 13,3 pst i 2024), jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav g og § 2-36 tredje ledd. Lønnen til utsendte mv. ilegges statsskatt (fellesskatt på 8,7 pst. i 2024, i tillegg til trinnskatt og trygdeavgift) i perioden de tjenestegjør i utlandet. Statsskatt på lønnen er i tråd med formålet med særregelen om bosted, dvs. å skjerme lønnen for utsendte utenriktjenesteansatte fra kommuneskatt under oppholdet i utlandet. Militære tjenesteansatte i Forsvaret som tjenestegjør i NATO, ble gitt samme fritak på lønnen for å likestille disse skattemessig med utsendte utenriktjenesteansatte.

Marginalskatt på lønn for utsendte mv. er 33,1 pst. i 2024, mens marginalskatt på lønn for bosatte er 46,4 pst. (for lønn tilsvarende trinn 4, mellom 937 900 kroner og 1 350 000 kroner i 2024). Gjennomsnittlig grunnlag for trinnskatt for utsendte mv. var om lag 1 000 000 kroner i 2022.

Andre sentrale inntekter og formue som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3, er inntekt av og formue i fast eiendom i Norge, jf. første ledd bokstav a, inntekt og formue i virksomhet i Norge, jf. første ledd bokstav b samt aksjeutbytte fra norsk selskap, jf. første ledd bokstav c.

Aksjeutbytte fra et norsk selskap som utbetales til utsendt utenriktjenesteansatt mv., skattlegges med en sats på 25 pst., jf. Stortingets skattevedtak for 2024 § 3-5 tredje ledd.

Den utsendte vil ikke ha rett til skjermingsfradrag som bosatte i Norge får, eller redusert sats etter en skatteavtale som bosatte i mottakerstaten får etter skatteavtale.

Aksjeutbytte fra et utenlandsk selskap som utbetales til utsendt utenriktjenesteansatt mv., kan ofte bli skattlagt i kildestaten for utbyttet etter intern sats. Den utsendte vil ikke ha krav på redusert sats på aksjeutbytte etter en skatteavtale som Norge har inngått med kildestaten, fordi den utsendte mv. verken anses bosatt i Norge eller i mottakerstaten etter skatteavtalen.

#### *Utenlandstillegg*

Utsendte utenriktjenesteansatte mottar ulike tillegg i henhold til særavtale om tillegg, ytelser og godtgjørelser i utenriktjenesten (utenlandstillegg mv). Personell som tjenestegjør ved utenriksstasjoner, NATO-staber mv. i utlandet, mottar tillegg mv. etter en egen særavtale. Tilleggene skal dekke økte levekostnader som følge av tjenestegjøring i utlandet. Disse utenlandstilleggene er skattefrie etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav d. Skattefritaket gjelder uavhengig av den skatterettslige bostedsstatusen. Av Skattedirektoratets prinsipputtalelse 17. juni 2022 (Utv. 2022/943) følger imidlertid at ved et samlet opphold i Norge på over 90 dager i kalenderåret, anses de utsendte skattemessig bosatt i Norge og de betaler full skatt, herunder kommuneskatt, av utenlandstillegg mv. etter særavtalene. Ved tjenestegjøring i utlandet deler av kalenderåret avkortes 90-dagers regelen tilsvarende.

#### *Personfradrag og andre fradrag*

Utsendte utenriktjenesteansatte mv. får personfradrag som for bosatte personer, jf. skatteloven § 15-4 sjette ledd. Det gis minstefradrag, foreldrefradrag, fradrag for fagforeningskontingent, pensjonsinnskudd mv. som for personer bosatt i Norge.

#### *Medlemskap i folketrygden*

Reglene om medlemskap i folketrygden gjelder uavhengig av reglene om skattemessig bosted. Etter folketrygdloven § 2-5 første ledd bokstav a er «norsk statsborger og arbeidstaker i den norske stats tjeneste» pliktig medlem i folketrygden, selv om de arbeider utenfor Norge. Utsendte beholder dermed medlemskapet i folketrygden, og betaler trygdeavgift med alminnelig sats. Det vil normalt også gjelde utsendte mv. til land i EØS og andre land som det er inngått avtaler om trygdekoordinering med.

### **2.3 Regler for utsendte i andre land**

I kommentarene til OECDs modellavtale artikkel 28 fremgår det at mange OECD-land har internrettslige skatteregler som innebærer at diplomatiske og konsulære utsendinger skal anses bosatt i senderstaten i skattemessig henseende mens de tjenestegjør i utlandet. Slike regler finnes blant annet i Sverige, Danmark og Finland.

I Sverige anses svensk statsborger som tilhører svenske utenlandsmyndigheter, herunder svensk delegasjon til mellomstatlig organisasjon, og som på grunn av

tjenesten oppholder seg utenlands, ubegrenset skattepliktig til Sverige. Tilsvarende gjelder for personens ektefelle/samboer og barn under 18 år i samme husstand som er svensk statsborger.

I Danmark anses personer som er utsendt av den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institusjoner til tjeneste utenfor riket som fullt skattepliktig til Danmark. Tilsvarende gjelder for ektefeller og barn under 18 år som bor sammen med personen, så fremt de ikke er underlagt beskatning som bosatte i mottakerstaten.

I Finland anses finsk statsborger som tjenestegjør ved Finlands utenriksrepresentasjon, tilhører det utsendte personalet og står i ansettelsesforhold til den finske staten som skattemessig bosatt med alminnelig skatteplikt til Finland. Personens ektefelle og barn følger de alminnelige reglene for bosted.

### **3 VURDERINGER OG FORSLAG**

#### **3.1 Innledning**

Gjeldende regler for skattlegging av utsendte i utenriktjenesten innebærer at visse kapitalinntekter mv. og formue som ikke er stedbunden, ikke fanges opp til beskatning. Dette kan for eksempel gjelde gevinst ved salg av aksjer. Det var ikke en del av det tilskattede formålet med å gi særregler for beskatning av utsendte i utenriktjenesten at slike inntekter skal unntas fra beskatning.

Formålet med særregelen om bosted var å skjerme lønnen fra den norske stat fra kommuneskatt under utenlandsoppholdet.

Etter departementets vurdering er det ikke rimelig at ulike typer av kapitalinntekt mv. ikke skattlegges. Det er derfor behov for en gjennomgang og modernisering av regelverket for skattleggingen av denne gruppen. Formålet må være at slike ubeskattede inntekter fanges opp til beskatning, samtidig som de utsendte gis tilgang til mekanismene som hindrer dobbeltbeskatning. Dette vil også være i tråd med endringer som er gjennomført ellers i skattelovgivningen for å fange opp til beskatning aksjeinntekter mv. med tilknytning til Norge gjennom for eksempel utflyttingsskatteregler.

Departementet har også merket seg at den norske særregelen med skattemessig bosted i utlandet, skiller seg ut fra hva som er vanlig i andre land for skattlegging av egne utsendte diplomater. Som vist over er ordningen i mange OECD-land, herunder Sverige, Danmark og Finland, at utsendte personer i utenriktjeneste er underlagt alminnelig skatteplikt i senderstaten under tjenestegjøringen i utlandet.

Det vil ikke være i strid med prinsippene for skattlegging av egne diplomater etter Wienkonvensjonen og Konsulærkonvensjonen å innføre skatteplikt for slike typer av

kapitalinntekter mv. Reglene om privilegier for diplomater gir fritak fra skatteforpliktelser i mottakerstaten, men er ikke til hinder for skattlegging av slike personer i senderstaten. Formålet med reglene om privilegier i konvensjonene er ikke at de utsendte skal være fritatt for skattlegging i senderstaten, som kan være konsekvensen av de interne norske reglene for visse typer inntekter og formue. Det følger også av NATO-traktatene at medlemsstatene beholder retten til å skattlegge sine egne borgere og nasjonale representanter mv.

Departementet har vurdert ulike alternativer for å sikre skatteplikt for kapitalinntekter mv. og formue som i dag er skattefrie for utsendte utenriktjenestemenn.

Et alternativ er å fastsette særskilte hjemler for beskatning av ulike typer av inntekt og formue som ikke er stedbundne i Norge uten at særregelen om skattemessig bosted endres. En slik regulering vil kreve til dels omfattende og detaljerte regler for å bestemme hvilke typer av inntekt og formue som er omfattet, og det vil kunne være krevende for den skattepliktige å avgjøre hvilke inntekter som er omfattet av skatteplikten. Det vil også være svært vanskelig å avverge eventuell dobbeltbeskatning av inntekter og formue som blir skattepliktig til Norge ved slike særskilte hjemler dersom disse samtidig ilegges kildeskatt i mottakerstaten eller tredjeland. Hvilke inntekter og formue som kildebeskattes varierer i ulike land. Det ville være svært krevende å utforme en norsk skatteregel som tar høyde for ulik beskatning i ulike lands interne skatteregler. I tillegg vil det være behov for å gi særregler for innrapportering og fradragsrett samt egne systemer for skattleggingen av denne gruppen. En videreføring av dagens bostedsregel ville også innebære behov for å opprettholde 90-dagersgrensen for opphold i Norge samt at det vil være aktuelt å la de utsendte være omfattet av de alminnelige reglene om utflytningsskatt.

Dagens regler for skattlegging av utsendte utenriktjenestemenn mv. er allerede relativt kompliserte og krever betydelig oppfølging fra Skatteetaten. En særskilt regulering av skatteplikt for ulike typer av inntekt og formue, vil komplisere regelverket ytterligere, og gi økte administrative og praktiske utfordringer.

I en slik løsning det vil også kunne oppstå utilsiktet dobbeltbeskatning, da denne gruppen skattytere ikke vil kunne oppnå vern etter skatteavtalene mellom Norge og andre stater. Et slikt vern mot dobbeltbeskatning krever at en er skattemessig bosatt med alminnelig skatteplikt i en av avtalestatene.

Departementet har derfor etter en samlet vurdering ikke funnet det hensiktsmessig å gå videre med å utrede en løsning med å innføre særskilte hjemler for skatteplikt for ulike typer av inntekt og formue som i dag ikke er skattepliktige.

Et annet alternativ for å sikre den ønskede skattleggingen er å endre særregelen om skattemessig bosted slik at de utsendte anses som bosatt i Norge under utstasjoneringen med alminnelig skatteplikt hit. En slik regel om skattemessig bosted vil føre til at inntekter og formue i Norge og utlandet skattlegges etter de ordinære

reglene som gjelder for øvrige norske skattytere. Dette vil innebære at det blir betydelig enklere for de utsendte å etterleve skattereglene ved utstasjoneringen enn det er etter gjeldende regler, og det vil være færre særregler å forholde seg til.

Den tekniske løsningen som ble valgt i 1926, skattemessig bosted i utlandet; hadde sammenheng med at Stortinget på den tiden fastsatte lønnen for utsendte utenriktjenestemenn. Det er ikke tilfellet i dag. Dermed vil det gi en teknisk bedre regel at utsendte utenriktjenestemenn beholder skattemessig bosted og dermed alminnelig skatteplikt til Norge i tjenesteperioden, men at man gir fritak for bestemte typer inntekter dersom det er ønskelig. Dette er også som vist ovenfor en vanlig måte å beskatte utsendte tjenesteansatte på i andre sammenlignbare land.

Ved å være å være skattemessig bosatt i Norge, oppnår de utsendte tjenesteansatte også vern etter skatteavtalene. Skatteavtalene avhjelper dobbeltbeskatning og hindrer dobbelt ikke-beskatning av inntekter og formue, også for inntekter og formue i tredjestater. Dersom det ikke foreligger skatteavtale, vil dobbeltbeskatning kunne avhjelpes etter de alminnelige kreditreglene i skatteloven § 16-20 flg.

Ved å få skattemessig bosted i Norge vil de utsendte under utstasjoneringen forholde seg til de samme skattereglene som de er vant til å forholde seg til før utsendelsen. Departementet foreslår imidlertid å videreføre fritaket for skatt til kommune og fylkeskommune på lønn fra den norske stat. Denne særbeskatningen vil bli fulgt opp og ivarettatt gjennom innrapporteringen av lønn fra arbeidsgiver. Den ansatte vil derfor på utreisetidspunktet bruke mindre tid og ressurser på å sette seg inn i skatteregler enn i dag.

På denne bakgrunn mener departementet at den beste løsningen for å sikre en effektiv beskatning av kapitalinntekter mv. som i dag kan være skattefrie for utsendte utenriktjenesteansatte mv., er å endre regelen om skattemessig bosted slik at den utsendte mv. anses som skattemessig bosatt i Norge under utstasjoneringen.

## **3.2 Nærmere om forslagene**

### **3.2.1 Endring i bostedsreglene i skatteloven § 2-1 åttende ledd**

Reglene i skatteloven § 2-1 om skattemessig bosted avgjør om en fysisk person har alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge. For personer som er skattemessig bosatt i Norge etter reglene i skatteloven § 2-1, omfatter den alminnelige skatteplikten all formue og inntekt i Norge og i utlandet, såkalt globalskatteplikt

Skattemessig bosted for utsendte utenriktjenesteansatte mv. er regulert i en egen bestemmelse i skatteloven § 2-1 åttende ledd. Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at de utsendte mv. anses skattemessig bosatt i Norge under tjenestegjøringen i utlandet. Dette innebærer at denne gruppen skattlegges på samme måte som før utstasjoneringen. Det innebærer alminnelig skatteplikt til Norge for



inntekt og formue i riket og i utlandet. Forslaget innebærer videre at skattemessig bosted i Norge ikke kan opphøre for disse så lenge utstasjoneringen varer. Status som bosatt sikrer vern etter skatteavtalenes bestemmelser eller interne kreditregler om avhjelping av dobbeltbeskatning av samme inntekt.

Som følge av endret bostedsregel er det ikke nødvendig å videreføre gjeldende praksis om at mer enn 90 dagers opphold i Norge medfører endret bostedsstatus for den utsendte. Det betyr at antall oppholdsdager i Norge ikke endrer bostedsstatus.

Departementet foreslår ingen endringer i personkretsen som omfattes av særbestemmelsen om bosted i skatteloven § 2-1 åttende ledd første og annet punktum. Dagens ordning som innebærer at Utenriksdepartementet ved Personalseksjonen bekrefter overfor Skatteetaten at personen anses som utsendt utenriktjenestemann eller spesialutsending etter utenriktjenesteloven § 3, videreføres. Tilsvarende videreføres dagens ordning som innebærer at personkretsen tilknyttet NATO avklares i samarbeid mellom Skatteetaten og Forsvarsstaben. Det vises til redegjørelsen under punktet om gjeldende rett.

Det foreslås noen tekniske endringer i skatteloven § 2-1 åttende ledd som ikke innebærer realitetsendringer. Ordlyden foreslås endret til «utsendt utenriktjenestemann som har stilling ved en norsk utenriksstasjon». Dette omfatter utsendt utenriktjenestemann, herunder spesialutsending som er midlertidig ansatt i Utenriksdepartementet og spesialutsending fra forsvarsmyndighetene, anses bosatt i Norge under utstasjoneringen i utlandet. Spesialutsendinger fra forsvarsmyndighetene omfattes uavhengig av om de ansettes midlertidig i Utenriksdepartementet eller beholder sitt ansettelsesforhold i Forsvarsdepartementet eller Forsvaret. Det er i tråd med definisjonen av utsendte utenriktjenestemenn i utenriktjenesteloven § 3.

Gjeldende bostedsregel omfatter også «utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon», jf. § 2-1 åttende ledd første punktum. Denne kategorien dekkes av lovens definisjon av utsendt utenriktjenestemann. Det er dermed tilstrekkelig at man ved endringen i § 2-1 åttende ledd kun anvender «utsendt utenriktjenestemann» for å dekke også den personkrets som tidligere falt inn under «utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon». Forslaget innebærer dermed ikke noen realitetsendring i forhold til den personkretsen som i dag er omfattet. Det vises til forslag til endringer i § 2-1 åttende ledd første punktum.

Forslaget til endringer i bostedsreglene omfatter også personkretsen som i dag omfattes av skatteloven § 2-1 åttende ledd annet punktum. Dagens ordlyd «arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet» er vid. Det foreslås i høringsnotatet å endre denne ordlyden til «arbeidstaker som tjenestegjør i NATO ved godkjente NATO-hovedkvarter i utlandet», slik at den mer presist angir den personkretsen som etter gjeldende praksis anses bosatt i utlandet etter § 2-1 åttende ledd annet punktum. Formålet med forslaget er å videreføre personkretsen i gjeldende § 2-1 åttende ledd annet punktum i ny bostedsregel.

Departementet ber imidlertid om eventuelle innspill eller merknader til denne definisjonen. Det vises til forslag til endringer i § 2-1 åttende ledd annet punktum

### **3.2.2 Endring av skatteloven § 2-36 og skatteloven § 15-4**

Den særskilte bostedsregelen for utsendte tjenesteansatte er som nevnt foran begrunnet i at disse ikke skal betale skatt til kommunen og fylkeskommunen av lønn fra den norske stat under utstasjoneringen. Departementet foreslår at dette skattefritaket opprettholdes. Formålet med forslagene i dette høringsnotatet er å fjerne utilsiktede skattefordeler som de utsendte mv. har på andre inntekter og formue som ikke er stedbunden og ikke å endre beskatning av inntekt fra den norske stat.

Fritaket for skatt til kommune og fylkeskommune for lønn fra den norske stat følger av skatteloven § 2-36 tredje ledd. Etter bestemmelsen er det et vilkår for fritaket at skattyteren er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav g. Som følge av at bostedsregelen endres, foreslår departementet at fritaket for skatt til kommune og fylkeskommune på lønnen fra den norske stat for de utsendte mv. videreføres særskilt i skatteloven § 2-36 tredje ledd nytt annet punktum.

I dag er det gitt en særregel i skatteloven § 15-4 sjette ledd som sikrer at de utsendte mv. har krav på fullt personfradrag selv om de ikke er bosatte her. Etter forslaget om endrede regler om bosted vil de utsendte ha krav på personfradrag etter de alminnelige reglene i skatteloven, og særregelen vil derfor være unødvendig. Den foreslås derfor opphevet.

Endringen til skattemessig bosted i Norge vil ikke ha betydning for skattefritaket for utenlandstilleggene. Utenlandstillegg mv. etter særavtale for utenriktjenesten og særavtale for personell utsendt fra forsvarsmyndighetene berøres ikke av forslaget, og vil fremdeles regnes som skattefrie etter reglene om godtgjørelse til dekning av økte levkostnader som utbetales til norsk tjenestemann i utlandet, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav d. Vilkåret om maksimalt 90-dagers opphold i Norge for å oppnå skattefritak for slike godtgjørelser vil imidlertid ikke bli videreført.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 2-1 åttende ledd, § 2-36 tredje ledd og § 15-4 sjette ledd.

## **4 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER**

De foreslåtte endringene i dette høringsnotatet innebærer at de skattepliktige skal skattlegges som bosatte i Norge med alminnelig skatteplikt hit under tjenestegjøringen i utlandet, med unntak av særlige regler for beskatning av lønn fra den norske stat. En slik skattlegging er enklere og mer forutsigbar både for skattepliktig, arbeidsgiver og Skatteetaten enn den som følger av dagens regler. Det må påregnes noe økt ressursbruk for Skatteetaten i en overgangsperiode.

De økonomiske konsekvensene er usikre ettersom Skatteetaten mangler opplysninger om inntekter og formue som i dag er fritatt for beskatning i Norge som følge av at denne gruppen anses skattemessig bosatt i utlandet i perioden de tjenestegjør i utlandet. At antallet skattytere som berøres er lavt (om lag 1 100 personer), tilsier at de samlede provenyvirkningene av forslaget er begrenset.

## 5 IKRAFTTREDELSE

Det tas sikte på å fremme forslaget i løpet av høsten, og det foreslås at endringene får virkning fra og med inntektsåret 2025.

## 6 LOVUTKAST

### Forslag til lov om endringer i skatteloven

#### I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

Skatteloven § 2-1 åttende ledd skal lyde:

8) Utsendt utenriktjenesteansatt *som har stilling ved en norsk utenriksstasjon anses som bosatt i Norge. Det samme gjelder arbeidstaker som tjenestegjør i NATO ved godkjente NATO-hovedkvarter i utlandet.*

Skatteloven § 2-36 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Det samme gjelder utsendt utenriktjenesteansatt som har stilling ved en norsk utenriksstasjon og arbeidstaker som tjenestegjør i NATO ved godkjente NATO-hovedkvarter i utlandet, jf. § 2-1 åttende ledd.*

Skatteloven § 15-4 sjette ledd annet punktum oppheves.

#### II

Loven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.